

Audience publique du 30 juin 2010

Recours formé par
la société en commandite simple ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 25845 du rôle, déposée le 25 juin 2009 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société en commandite simple ..., établie et ayant son siège social à L-..., représentée par son associé commandité, tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 26 mars 2009 ayant déclaré non fondée une réclamation contre le bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives de l'année 2004, émis le 16 janvier 2008 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 24 novembre 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 30 novembre 2009 par Maître Jean-Pierre Winandy pour le compte de la société en commandite simple ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Joakim-Antoine Charvet, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 24 février 2010.

Par courrier du 28 mars 2008, Monsieur ... introduisit au nom de la société en commandite simple ... une réclamation contre le bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives de l'année 2004, émis le 16 janvier 2008 par le bureau Société 3 Luxembourg ayant mis en compte un montant de- euros pour les vignobles transférés du patrimoine d'exploitation de la société en commandite simple ..., ci-après « la société ... », vers le patrimoine privé de Monsieur ... et sur base duquel le bénéfice de cessation à été calculé.

Par courrier du 4 avril 2008, la société ... demanda de réviser la valeur de- euros, mise en compte par le bureau d'imposition à titre de valeur estimée de réalisation pour un terrain d'une superficie de 228,3 ares.

Par décision du 26 mars 2009, le directeur de l'administration des Contributions directes refusa de faire droit aux réclamations précitées pour les motifs et considérations suivants :

« [...] Vu la requête introduite le 31 mars 2008 par le sieur ..., au nom de la société en commandite simple «...», avec siège à L-..., pour réclamer contre le bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives de l'année 2004, émis le 16 janvier 2008;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que la réclamante conteste l'établissement du bénéfice de cessation en ce qu'il aurait mis en compte une valeur trop élevée pour des vignobles transférés du patrimoine d'exploitation au patrimoine privé; qu'en cours d'instance, par lettre du 4 avril 2008, elle demande également la révision de la valeur de transfert des parcelles de terrain sises à ... ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public (jurisprudence: décision C7640 du 9.9.1991) ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (jurisprudence: décision C7444 du 21.5.1993); qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que pour l'année litigieuse, la réclamante avait déclaré un bénéfice de cessation d'un montant de ... euros; que suite à divers redressements dont la réclamante avait été informée conformément aux dispositions du § 205 AO et à la déduction d'un abattement de 25.000 euros, conformément aux dispositions de l'article 130, alinéa 1^{er} de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), le bureau d'imposition a retenu à ce titre un montant de ... euros ;

Considérant cependant que si la réclamante n'a pas critiqué les redressements opérés par le bureau d'imposition, elle conteste néanmoins le bénéfice de cessation imposé en ce qui concerne un montant de ... euros, représentant la valeur mise en compte pour des vignobles transférés du patrimoine d'exploitation vers le patrimoine privé; que ce montant serait surfait, même si c'est elle-même qui l'avait déclaré, sur base d'un rapport établi par un expert ; qu'après vérification et comparaison, il s'avérerait que ce chiffre serait supérieur à la valeur réelle des vignobles ; qu'en conséquence, elle demande le «redressement de l'imposition en prenant en compte un montant de ... euros pour déterminer le bénéfice de cessation, au lieu du montant de ... euros repris dans la déclaration» ;

Considérant que la réclamante entend appuyer sa requête en affirmant, d'abord, que la valeur de transfert déclarée équivaldrait à une "valeur de rendement des vignobles", établie par l'expert alors que le transfert aurait dû avoir lieu en considérant la "valeur totale", ensuite, que ces vignes seraient plantées avec un écart double entre deux rangées de sorte qu'il y aurait moins de plantes sur un are et que de nombreuses vignes devraient être remplacées en raison de leur âge ;

Considérant d'abord qu'en droit fiscal la société en commandite simple est considérée comme n'ayant pas de personnalité juridique distincte de celle des associés (§11 bis StAnpG) de sorte qu'elle est dotée de la transparence fiscale; que les associés sont soumis aux dispositions légales relatives au bénéfice commercial, comme si chacun d'eux exploitait individuellement, et participent, chacun pour sa part respective, dans le bénéfice de la société (article 14, alinéa 2 L.I.R.) ;

Considérant qu'en application de l'article 14, alinéa 1 L.I.R. est considéré comme bénéfice commercial le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale ;

Considérant qu'aux termes de l'article 63 L.I.R. lorsque les activités visées aux articles 61 et 62 L.I.R. sont exercées d'une façon prépondérante dans l'intérêt d'une entreprise au sens de l'article 14 L.I.R. ou qu'elles y sont intimement liées, elles sont à considérer comme accessoire de ladite entreprise ;

Considérant que l'instruction a révélé qu'en date du 4 mai 1973, le bureau d'imposition avait informé la réclamante qu'à partir de l'imposition de l'exercice 1968, les vignobles appartenant à l'associé commandité, le sieur ..., étaient à considérer comme biens investis par destination; qu'en conséquence le bénéfice résultant du domaine viticole de ... était imposé dans le chef de la réclamante et soumis à l'impôt commercial communal; que les ventes et les frais relatifs au "domaine viticole ..." devraient être incorporés dans le compte de pertes et profits de la société "... s.e.c.s"; que la valeur d'apport des vignobles était à mettre en compte par ... francs; qu'en conséquence, par voie d'un bilan complémentaire, le capital d'exploitation du sieur ... avait été incorporé, à bon droit, dans le capital d'exploitation de la réclamante ;

Considérant au même titre, que par acte d'apport du 22 décembre 1978, le sieur ... avait entendu apporter à la réclamante une surface nette supplémentaire de 491,41 ares (composée de 521,79 ares apportés en bien propre, modifiée cependant par une opération de remembrement au cours de laquelle furent cédés 185,73 ares et apportés 155,35 ares) ;

Que cet apport incluait également les vignobles dont question ci-avant (264,68 ares), que le bureau d'imposition avait déjà intégrés au bilan fiscal de la réclamante dès 1968 ;

Considérant qu'au cours de l'année litigieuse, la réclamante a non seulement vendu un hall industriel avec bureaux et surfaces de stockage, ses stocks et l'ensemble de ses machines, installations, meubles etc..., mais encore donné en bail l'ensemble de ses vignes et donné en location son autre bâtiment, le tout avec effet à partir du 31 décembre 2004 ;

Considérant qu'à partir de ce moment, l'exploitation commerciale de la réclamante a cessé d'exister de fait, la seule activité subsistante, consistant dans le fermage et la location, n'étant plus à qualifier d'activité commerciale au sens de l'article 14 L.I.R. ;

Que l'arrêt de l'exploitation commerciale de la réclamante a déclenché la réalisation et l'imposition d'un bénéfice de cession ou de cessation au sens des articles 15 et 55 L.I.R. ;

en ce qui concerne la valeur des vignobles transférés au patrimoine privé

Considérant que la réclamante affirme que le montant de ... euros, qu'elle avait elle-même déclaré à titre de valeur des vignobles au moment du transfert, à la cessation, serait surfait et demande de prendre en compte un montant de ... euros ;

Considérant qu'en application de l'article 55, alinéa 1 L.I.R., le bénéfice de cession ou de cessation visé à l'article 15 L.I.R. est constitué par l'excédent de la valeur actuelle du prix de cession, préalablement augmentée de la valeur estimée de réalisation des biens investis qui, à l'époque de la cession ou de la cessation, sont transférés au patrimoine privé de l'exploitant, sur la somme des frais de cession ou de cessation et de la valeur de l'actif net investi à ladite époque ; que cette dernière valeur est celle établie pour la détermination du bénéfice courant de l'exploitation conformément aux prescriptions régissant l'évaluation en fin d'exercice ;

Considérant qu'aux termes de l'article 27, alinéa 1 L.I.R. est considérée comme valeur estimée de réalisation le prix qui s'obtiendrait lors d'une aliénation normale et librement consentie du bien envisagé, compte tenu de toutes les circonstances et conditions se répercutant sur le prix, à l'exception toutefois des circonstances et conditions anormales ou personnelles ;

Considérant qu'il en découle que le transfert dans le patrimoine privé des terrains ayant fait partie de l'actif net investi par destination d'une entreprise commerciale est effectué à la valeur estimée de réalisation ;

Considérant qu'en ce qui concerne l'évaluation actuellement contestée des vignobles, la réclamante avait recours aux services experts de Monsieur ..., ingénieur viticole, ancien collaborateur de... ;

Considérant que ledit rapport se trouve inclus au dossier fiscal; que son instruction a révélé que l'expert avait déterminé une valeur de rendement pour chaque parcelle de vigne concernée par le transfert, sur base du règlement grand-ducal modifié du 30 décembre 1981, ayant pour objet de définir et de préciser les éléments nécessaires pour la détermination de la valeur de rendement d'une parcelle de vigne ;

Considérant que conformément à l'article 832-1, alinéa 8 du code civil, les biens faisant l'objet d'une attribution, dans le cadre d'un partage qui a pour objet une exploitation agricole, sont estimés à leur valeur de rendement agricole au jour du partage qui correspondent à la rente capitalisée de l'exploitation agricole gérée dans des conditions rationnelles de production, compte tenu de sa destination économique normale; qu'aux termes de l'article 9 du règlement grand-ducal modifié du 30 décembre 1981, les principes et modalités à appliquer pour la détermination de la valeur de rendement agricole sont fixés par règlement grand-ducal qui porte

aussi institution d'un organe de taxation dont il détermine la mission et la composition ; que cet organe doit comprendre des représentants de la profession agricole ; que sur base des données élaborées par cet organe de taxation, un deuxième règlement grand-ducal précisera l'application des principes et modalités arrêtés par le règlement grand-ducal susvisé ; que finalement, la valeur de rendement est fixée, en cas de désaccord entre les parties, par le tribunal sur avis d'un rapport d'expertise ;

Qu'il peut valablement être présumé que les valeurs fixées sur base des règlements grand-ducaux ci-avant ne sont pas surfaites, le législateur ayant tout intérêt à statuer en fonction des possibilités d'existence et de survie des exploitations agricoles ;

Considérant que le rapport ci-avant fait partie intégrante d'un rapport d'une expertise, établie par l'expert comptable ..., assignée à ce dernier par jugement civil n° 91/02 de la IV^e Chambre du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, pris en date du 21 mars 2002; que cette mission fut confirmée en date du 26 novembre 2003 par arrêt civil rendu par la Cour d'appel, 1^{re} Chambre siégeant en matière civile ; qu'entre autres, la mission avait pour objet d'estimer la valeur actuelle de la moitié des parts sociales, restées en propre à l'associé ... dans la société en commandite simple "... & Cie" ;

Considérant que ledit rapport retient à la page 5 que "L'évaluation du patrimoine viticole de la société s'est faite sur les parcelles existant actuellement au sein des avoirs commerciaux de la société. L'expert ... s'est basé sur les dispositions légales applicables en matière d'appréciation de la valeur de rendement d'un domaine viticole." ; que l'expert a retenu la valeur globale de ... euros en lieu et place de la valeur d'acquisition de ... euros du bilan commercial au 31 décembre 2004, ce qui donne un effet de réévaluation de l'ordre de ... euros ; qu'à l'époque, cette valeur n'a pas été mise en doute ni par l'expert comptable, ni d'ailleurs par la réclamante ;

Considérant qu'il résulte du rapport d'expertise du sieur ..., ingénieur viticole, que la valeur litigieuse avait été calculée sur base du prédécrit règlement grand-ducal modifié du 30 décembre 1981 ayant pour objet de définir et de préciser les éléments nécessaires pour la détermination de la valeur de rendement d'un domaine viticole, en vue d'un partage successoral, comprend la valeur du sol et celle de la plantation ; que l'expert a établi une fiche technique pour évaluer chaque parcelle selon la situation cadastrale, la structure du sol et en tenant compte des caractéristiques des vignes y plantées ; qu'il a finalement établi une valeur de rendement, calculé sur base de ces composantes ; que ni l'expert comptable et réviseur d'entreprise ni la réclamante n'ont mis en doute ou contesté le résultat ainsi trouvé ;

Considérant qu'il découle des éléments énoncés ci-avant, que la valeur de rendement résultant des calculs de l'expert peut valablement servir à titre de valeur estimée de réalisation ;

Considérant d'ailleurs que pour une superficie viticole totale de 799,64 ares la valeur moyenne dégagée d'après les calculs de l'expert est de ... euros l'are, soit ... euros le m² ;

Que la réclamante entend proposer une valeur redressée de ... euros l'are, soit ... euros par m², alors que dans sa lettre de réclamation, elle cite des prix pratiqués lors de cessions récentes de l'ordre de ... euros par m² ; que la valeur proposée reste également loin en-dessous du prix d'acquisition, ajusté par réévaluation afin de tenir compte de la seule plus-value

monétaire (article 102 L.I.R.) et qui s'élève à ... euros; qu'il en résulte que le prix de ... euros par are, proposé par la réclamante ne se justifie pas ;

Considérant que même si on devait admettre l'argument qu'une partie importante des vignes devrait être remplacée dans un futur proche et que les vignes étaient plantées avec un écart double entre deux rangées, il n'en reste pas moins qu'il doit raisonnablement être admis que l'expert viticole a procédé à l'évaluation des vignes en connaissance de tous les éléments susceptibles d'avoir une influence sur la valeur ;

Considérant que la réclamante n'a, d'autre part, pas rapporté des preuves ou éléments de preuve qui justifieraient une révision de la valeur estimée de réalisation des vignes vers le bas ;

Que dès lors, l'assertion de la réclamante que les vignobles n'auraient qu'une valeur de ... euros reste à l'état de pure allégation ;

Considérant que la valeur telle qu'établie par l'expert restant également dans la norme d'autres prix de vente, communément trouvés sur le marché à l'époque, il n'y a pas lieu de l'écarter ;

en ce qui concerne le prix du terrain sis à ...

Considérant que par lettre du 4 avril 2008, la réclamante demande encore de réviser la valeur de ... euros, mise en compte par le bureau d'imposition à titre de valeur estimée de réalisation pour un terrain d'une superficie de 228,3 ares, sis à ..., qu'elle-même avait oublié d'incorporer dans les calculs du bénéfice de cessation ; qu'elle affirme, que suivant les renseignements recueillis auprès de l'administration communale, ce terrain, qui aurait été utilisé partiellement comme dépôt d'ordures, n'aurait qu'une valeur globale de ... euros, soit ... euros par are ;

Considérant que par lettre du 3 février 2009, le directeur de l'administration des contributions avait invité la réclamante d'appuyer ses dires par des pièces à l'appui probantes; qu'en date du 11 février 2009, le sieur ... s'est présenté au bureau pour expliquer qu'il avait contacté trois agriculteurs pour s'informer auprès d'eux quant au prix payé pour des surfaces agricoles ; qu'il aurait ainsi récolté différentes valeurs se situant entre ... à ... euros par hectare ;

Considérant que la réclamante dispose des terrains suivant dans la commune de ...:

Situation	Numéro cadastral	Nature	Contenance
...	...	Terre labourable	0 ha 38 a 00 ca
...	...	Terre labourable	0 ha 20 a 62 ca
...	...		0 ha 82 a 48 ca
...	...	Vaine	0 ha 84 a 70 ca
...	...	Place	0 ha 02 a 50 ca

Considérant que les terrains sont évalués en fonction de leur situation; que, suivant renseignements obtenus du service des évaluations immobilières concernant les ventes de

surfaces agricoles dans la commune de ..., il y a lieu de constater que, pour les années 2002 à 2006, les prix de vente portés au tableau ci-après ont été réalisés:

<i>Année</i>	<i>Superficie totale</i>	<i>Prix total</i>	<i>Prix / ha</i>
2002	2,5528 ha	... euros	... euros
2003	4,3067 ha	... euros	... euros
2004	14,4902 ha	... euros	... euros
2005	18,6984 ha	... euros	... euros
2006	6,1541 ha	... euros	... euros

Considérant qu'il résulte de ce tableau que les prix effectivement payés au cours de la période litigieuse (2003) sont nettement supérieurs au montant de ... euros par hectare que le bureau d'imposition a mis en compte à titre de valeur estimée de réalisation pour les terrains de la réclamante; que ce montant n'est pas surfait cependant que la réclamante n'a pas apporté des arguments concluants autorisant une réévaluation vers le bas ;

Considérant qu'il ressort de tout ce qui précède que les raisonnements et les calculs établis par le bureau d'imposition aux fins de la détermination du bénéfice de cessation réalisé par la réclamante ne donnent pas lieu à critique et qu'il échet dès lors de les confirmer ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée; [...] ».

Par requête déposée le 25 juin 2009 au greffe du tribunal administratif, la société en commandite simple ... a introduit un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation du « bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives 2004, datée du 28 mars 2008, réclamation toutefois rejetée par la décision du Monsieur le directeur des contributions en date du 26 mars 2009 ». Aux termes du dispositif de la requête précitée, la demanderesse sollicite qu' : « Au fond, le [recours] dire fondé, partant déclarer le bulletin d'imposition 2004 comme nul et de nul effet, [...] ».

Le délégué du gouvernement estime que le recours serait dirigé contre le bulletin d'imposition 2004 et qu'il serait partant irrecevable étant donné que le directeur de l'administration des Contributions directes aurait été saisi d'une réclamation contre le bulletin précité et qu'il avait pris une décision en date du 26 mars 2009.

La demanderesse indique que la décision déférée serait identifiée avec précision au début de la requête, de sorte que le recours en réformation serait recevable.

Aux termes de l'article 8 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif : « *Le tribunal administratif connaît comme juge de fond des recours dirigés contre les décisions du directeur de l'Administration des contributions directes dans les cas où les lois relatives aux matières prévues au paragraphe (1) prévoient un tel recours* ». Il s'ensuit que le tribunal ne saurait être saisi de l'acte faisant l'objet de la réclamation devant le directeur si ce dernier a pris une décision qui est seule susceptible d'être déférée au tribunal administratif.

S'il est exact qu'en principe l'objet de la demande consistant dans le résultat que le plaideur entend obtenir est celui circonscrit dans le dispositif de la requête introductive d'instance, notamment par rapport aux actes ou décisions critiqués à travers le recours,¹ et si en principe la seule décision utilement attaquée est celle qui figure dans le dispositif de la requête introductive d'instance,² force est au tribunal de constater que la décision directoriale du 26 mars 2009 est identifiée par la requête introductive d'instance et qu'il s'agit de l'unique décision versée par la demanderesse. Cette dernière explique de surcroît dans son mémoire en réplique qu'elle entendait déférer au tribunal la décision directoriale précitée, de sorte qu'il y a lieu de conclure que le recours est censé être dirigé contre la décision précitée du directeur de l'administration des Contributions directes du 26 mars 2009. Il s'ensuit que le moyen d'irrecevabilité afférent laisse d'être fondé.

Le délégué du gouvernement fait encore valoir que la requête introductive d'instance serait irrecevable pour libellé obscur étant donné que les moyens invoqués seraient étrangers à la décision directoriale déférée et qu'on ignorerait quels bulletins seraient attaqués.

Il appartient au tribunal saisi d'apprécier *in concreto* si l'exposé sommaire des faits et des moyens, ensemble les conclusions s'en dégageant, est suffisamment explicite ou non. L'exceptio obsecuti libelli, qui est d'application en matière de contentieux administratif, sanctionne de nullité l'acte y contrevenant, étant entendu que son but est de permettre au défendeur de savoir quelle est la décision critiquée et quels sont les moyens à la base de la demande, afin de lui permettre d'organiser utilement sa défense.³ En l'espèce, la partie étatique a utilement pu prendre position dans son mémoire en réponse quant aux différents moyens présentés par la demanderesse, de sorte que le moyen d'irrecevabilité laisse d'être fondé.

Étant donné que le tribunal vient de retenir ci-avant que le recours sous analyse est dirigé contre la décision directoriale du 26 mars 2009, le moyen soulevant l'irrecevabilité du recours introductif d'instance pour *omissio medio*, laisse également d'être fondé.

Il suit des considérations qui précèdent que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 26 mars 2009, qui est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et les délais de la loi.

Il n'y a partant pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation.

Au fond, la demanderesse estime en premier lieu que le bulletin d'imposition à la base de la présente affaire devrait être considéré comme non existant faute de mentionner d'une part le nom de l'auteur de l'acte et d'autre part la signature de ce dernier.

¹ Cf TA 21 novembre 2001, n° 12921 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Procédure contentieuse, n° 262, page 575 et les références y citées

² Cf TA 17 décembre 2001, n° 12830 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Procédure contentieuse, n° 262, page 575 et les références y citées

³ Cf TA 30 avril 2003, n° 15482 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Procédure contentieuse, n° 356, page 584 et les références y citées

Le délégué du gouvernement estime que ce raisonnement serait contredit par la jurisprudence luxembourgeoise et allemande en la matière.

Force est de constater que par arrêt du 2 juin 2009, n° 25768C du rôle,⁴ la Cour administrative a retenu que le § 211 AO n'impose pas formellement la signature du bulletin d'impôt par un responsable de l'administration et doit dès lors être interprété en ce sens qu'il ne requiert pas cette formalité et que la mention du bureau d'imposition ayant procédé à la fixation de la cote d'impôt conformément au § 210 (1) AO est suffisante pour permettre au contribuable de vérifier la compétence de l'autorité ayant pris la décision d'imposition, de sorte que le moyen afférent laisse d'être fondé.

Limitant expressément son recours au volet de la décision ayant trait à la valeur des vignobles transférés au patrimoine privé, la demanderesse fait encore valoir que le directeur ferait référence à un rapport d'évaluation établi par un certain Monsieur ..., dont les calculs aboutiraient à la valeur de- euros, et qui en application d'un coefficient multiplicateur de 3, arriveraient au chiffre retenu par l'administration. Or, Monsieur ... interrogé à ce sujet aurait écrit : « *Le règlement grand-ducal en question ne fait nulle part mention d'un coefficient d'adaptation. L'actualisation du calcul de la valeur de rendement se fait périodiquement, en fonction de l'évolution du prix à la production, sur la base d'un règlement grand-ducal, initié par le Ministre de l'agriculture et de la viticulture. De ce fait le coefficient utilisé dans mes estimations est purement empirique et peut être ignoré.* » La demanderesse estime par conséquent que la valeur non réévaluée devrait être retenue et non pas la valeur redressée selon le coefficient précité.

Le délégué du gouvernement fait valoir que la demanderesse n'aurait jamais contesté l'expertise de Monsieur ... du 10 septembre 2004 et qu'il en aurait été de même de l'expertise de Monsieur ... du 20 juin 2005 qui aurait été prise en compte en tant qu'avis par la IV^e chambre du tribunal d'arrondissement qui se serait prononcée dans l'affaire de partage successoral dont feraient partie les terrains litigieux et qui aurait retenu à la page 5 de son jugement que « *l'expert ... s'est basé sur les dispositions légales applicables en matière d'appréciation de la valeur de rendement d'un domaine viticole.* » D'autre part, les pièces comptables relatives à la détermination du bénéfice de liquidation au 31 décembre 2004, remises en date du 26 juillet 2006 au bureau d'imposition, feraient ressortir que ce serait la demanderesse qui aurait elle-même déclaré le montant de- euros en tant que valeur des vignobles au moment de leur transfert du patrimoine d'exploitation vers le patrimoine privé, de sorte que lesdites expertises auraient acquis autorité de chose jugée pour ne pas avoir été contestées devant le tribunal civil en charge du partage successoral, et qu'elles ne sauraient être remises en question dans le cadre de l'imposition des revenus de l'année 2004. Finalement, le délégué du gouvernement estime que le courrier de Monsieur ... du 1^{er} avril 2008 serait une lettre de complaisance et serait dépourvue de tout élément susceptible de remettre en cause son expertise, de sorte qu'il serait insuffisant pour ouvrir l'accès à une nouvelle expertise.

La demanderesse réplique que contrairement aux affirmations de l'Etat, une expertise, donc un élément de preuve, ne pouvait pas acquérir l'autorité de chose jugée. En effet, peu importe les appréciations du tribunal d'arrondissement sur les expertises produites devant lui, le tribunal administratif devrait se faire sa propre opinion de celles-ci. Dans ce processus, l'opinion

⁴ Disponible sous www.ja.etat.lu

de l'expert ... lui-même serait d'importance et la lettre versée ne saurait être qualifiée de lettre de complaisance.

Force est de constater que si lors de la phase administrative aboutissant à l'établissement des bulletins de l'impôt, la charge de la preuve est partagée entre l'administration et le contribuable, en ce sens que ce dernier est dans un premier temps appelé à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt ainsi que, dans le cadre de son devoir de collaboration, les informations lui réclamées le cas échéant par le bureau d'imposition en vue d'établir les bases d'imposition et qu'il incombera par la suite à l'administration de qualifier sinon de rencontrer utilement les déclarations et pièces produites par le demandeur,⁵ la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable, cette preuve pouvant être rapportée par tous les moyens hormis le serment.⁶

En l'espèce, la seule affirmation de l'expert, ayant au préalable, tel qu'il a été soutenu par la partie étatique et non contesté par la demanderesse, certifié exact son expertise, que le coefficient utilisé dans ses estimations serait purement empirique et pourrait être ignoré, est insuffisant, à défaut d'autres éléments qui permettraient au tribunal de retracer le coefficient exact, pour prouver à suffisance de droit l'inexactitude de l'expertise litigieuse, qui, par ailleurs, n'a jamais été contestée préalablement à l'introduction du présent recours par la demanderesse et qui a été utilisée par elle-même afin d'établir sa déclaration d'impôt. En effet, en ce qui concerne l'exactitude de l'expertise ..., la demanderesse omet de formuler un moyen suffisamment précis afin de permettre au tribunal de retracer quel devrait être, selon la demanderesse, le coefficient d'adaptation applicable au cas d'espèce. D'autre part, force est au tribunal de constater, de concert avec le délégué du gouvernement, que la demanderesse n'a pas contesté l'expertise précitée devant les tribunaux de l'ordre judiciaire, de sorte que le moyen afférent laisse d'être fondé.

Il suit des considérations qui précèdent que le recours est non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le déclare non justifié et en débouté ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais ;

Ainsi jugé par :

⁵ Cf TA 24 avril 2003, n° 10300 du rôle, Pas. adm. 2009, v° Impôts, page 471, n° 635.

⁶ Cf TA 9 février 2009, n° 24234 du rôle, Pas. adm. 2009, v° Impôts, page 471, n° 637.

Catherine Thomé, premier juge,
Claude Fellens, premier juge,
Françoise Eberhard, juge

et lu à l'audience publique du 30 juin 2010 par le premier juge Catherine Thomé, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Catherine Thomé

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 02.07.2010
Le Greffier du Tribunal administratif